

Audience publique extraordinaire du 20 mars 2012

Recours formé par
la société ... , Malaisie,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 29592 du rôle et déposée le 9 décembre 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Michaël DANDOIS, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société ... , enregistrée au Registre de Commerce de Malaisie sous le N° ..., demeurant..., Malaisie, représentée par son représentant légal actuellement en fonctions, tendant à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 novembre 2011 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la banque ...s.a. ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 6 janvier 2012 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Michaël DANDOIS ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 25 janvier 2012 ;

Vu le jugement du 6 février 2012, numéro 29592 du rôle ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé par Maître Michaël DANDOIS au greffe du tribunal administratif le 23 février 2012 ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 mars 2012 ;

Vu les pièces versées en cause ainsi que la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire et Maître Michaël DANDOIS ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries additionnelles respectives à l'audience publique du 12 mars 2012.

Par courrier daté du 11 novembre 2011, le directeur de l'administration des Contributions directes a enjoint la banque ...s.a. de lui fournir certains renseignements concernant la société de droit malaisien ... , au motif que cette dernière ferait l'objet d'un contrôle en Suède, ladite injonction étant libellée comme suit :

« Suite à une demande d'échange de renseignements du 2 novembre 2011 de la part de l'autorité compétente suédoise sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la Suède du 14 octobre 1996, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 12 décembre 2011 au plus tard :

Pour la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2010 :

Veillez indiquer qui est le titulaire actuel du compte LU..... (GBP), du compte LU (EUR) et du compte LU(USD) auprès de votre banque ;

Veillez fournir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur ces comptes bancaires ;

Veillez indiquer les soldes d'ouverture et de clôture des comptes pour la période concernée ;

Veillez préciser le montant des intérêts payés pour ces comptes pour la période concernée (s'il existe) ;

Veillez fournir les relevés bancaires pour la période visée.

Identité de la personne morale faisant l'objet d'un contrôle en Suède :

...

Date de début d'activité: 25 mars 2001

Adresses connues: ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

La société ... a effectué des paiements à des consultants ou personnes en relation avec la société. L'administration fiscale suédoise souhaite identifier les flux financiers de ces comptes bancaires.

La demande vise à déterminer l'impôt sur le revenu pour la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2010.

Selon les autorités fiscales suédoises tous les moyens possibles pour obtenir les renseignements ont été épuisés dans l'Etat requérant.

Après examen, la demande satisfait à mon avis aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 26 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, vous êtes obligé de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif. (...) ».

La société de droit malaisien ... , ci-après « la société ... », a fait introduire, par requête déposée le 9 décembre 2011 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 11 novembre 2011.

Par jugement du 6 février 2012, numéro 2959 du rôle, le tribunal administratif déclara le recours en annulation recevable en la forme, et, quant au fond, avant tout autre progrès en cause, rejeta l'exception de confidentialité opposée par la partie étatique à la partie demanderesse et ordonna à l'Etat de déposer au greffe du tribunal la demande de renseignements litigieuse telle qu'adressée par l'autorité suédoise compétente au directeur de l'administration des Contributions directes, où la partie demanderesse pourra en prendre connaissance, tout en invitant la partie demanderesse à prendre position par voie de mémoire additionnel par rapport à cette demande, et en autorisant l'Etat à son tour à prendre position par voie de mémoire additionnel.

La question de la recevabilité du recours ainsi que le moyen principal de la demanderesse, tiré de l'absence de base légale valable de la décision directoriale querellée, ayant été tranchés par le prédit jugement du 6 février 2012, il échet d'examiner le moyen de la demanderesse consistant, en substance, à contester la pertinence des renseignements demandés.

En effet, à l'appui de son recours, la société ... s'empare de l'article 26 modifié de la convention signée le 14 octobre 1996 entre le Grand-Duché du Luxembourg et le gouvernement du Royaume de Suède, lequel restreint l'échange de renseignements aux seuls renseignements vraisemblablement pertinents, en soulignant que le but de ladite convention serait d'éviter que les parties contractantes aillent à la pêche aux renseignements ou demandent des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé, tout en veillant cependant à assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible.

A cet égard, elle conteste la pertinence de la première question posée (« *Veillez indiquer qui est le titulaire actuel du compte (...) et du compte (...) auprès de votre banque* »), au motif que dans la mesure où l'identité de la personne morale faisant l'objet d'un contrôle en Suède serait clairement établie dans le courrier du directeur à savoir la société ..., cette demande d'identification du titulaire du compte s'apparenterait bien à une « *pêche aux renseignements* », ladite question étant formulée de manière trop large.

La société ... s'empare ensuite de l'échange de lettres des 6 et 7 septembre 2010 entre le Ministre des Finances du Grand-Duché de Luxembourg et le Ministre des Finances du Royaume de Suède relatif à l'échange de renseignements tel que mentionné dans l'article 26 de la convention contre les doubles impositions et plus particulièrement les modalités de la demande visant à obtenir des renseignements y figurant, pour qu'un lien devrait exister entre les renseignements demandés et le but poursuivi, ce lien devant concerner la personne visée par le contrôle.

Après avoir souligné qu'aux termes de l'injonction, la demande de renseignements viserait à identifier les flux financiers de ses propres comptes bancaires vers des consultants ou des personnes en relation avec elle, la société ... affirme ne pas voir en quoi le fait d'obtenir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur ses comptes bancaires permettrait de déterminer les montants faisant l'objet des flux financiers et des paiements, de même qu'elle contesterait la pertinence de demander les soldes d'ouverture et de clôture des comptes pour la période concernée, une telle information ne permettant pas à son avis de certifier que des montants ont été payés à des consultants ou à des personnes en rapport avec la société. Enfin, elle conteste la pertinence de connaître le montant des intérêts payés pour ces comptes pour la période concernée, la demanderesse estimant que communiquer un montant en Euro d'intérêts payés tel que demandé ne permettrait pas de confirmer que des consultants ou des personnes en rapport avec la société auraient bénéficié de virements.

Dès lors, elle en conclut que ce serait à tort que le directeur de l'administration des Contributions directes a enjoint à la banque ...s.a. de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande.

Après avoir pris connaissance suite au jugement du tribunal administratif du 6 février 2012 de la demande de renseignements telle qu'adressée par les autorités suédoises à l'administration des Contributions directes, la société ... constate que le document constituant ladite demande s'articulerait en deux parties, une première consistant en une description du cas et une seconde partie plus formelle, constituée d'un formulaire préétabli.

Or, la société ... estime que la demande telle que s'inscrivant dans la seconde partie, à savoir le formulaire préétabli, devrait avoir un lien direct avec les objectifs poursuivis et décrits dans la première partie, ce qui en l'espèce ne serait pas le cas.

En effet, si la première partie, constituée de la description des circonstances de la demande, ferait état du bénéficiaire économique d'une société suédoise dénommée AAA, et ce au travers d'une holding dénommée HHH, elle-même détenue par une troisième société BBB, pleinement détenue par le même bénéficiaire économique, ledit descriptif exposant encore l'activité économique poursuivie par la société AAA, qui aurait effectué des virements au profit de la société ... via un compte bancaire luxembourgeois, et que l'autorité suédoise affirme avoir tenté obtenir des informations sur ... de la part des autorités malaisiennes, il ne résulterait pas de ce descriptif que la Suède aurait pour volonté de taxer ... en Suède ni qu'elle aurait essayé de le faire, ni d'ailleurs à quel titre elle essaierait de le faire, la raison pour laquelle une société malaisienne - en l'occurrence la demanderesse, la société ... - devrait être taxée à l'impôt sur le revenu en Suède étant par ailleurs obscure.

La société ..., à cet égard, estime que l'administration des Contributions directes aurait dû se heurter précisément au fait que les autorités suédoises ne justifieraient pas à quel titre elles se considéreraient en droit d'imposer une société malaisienne, et ce d'autant plus que de l'avis de la demanderesse, les autorités suédoises pourraient la taxer indirectement en Suède, en refusant tout simplement que les différents paiements versés par la société suédoise AAA à la société malaisienne ... soient déductibles.

Elle en conclut que l'objectif ne serait pas véritablement de la taxer, conclusion qui serait d'ailleurs corroborée, à son sens, par le descriptif qui, incidemment, admettrait que le

but véritable de la demande de renseignements serait d'obtenir par ce biais les noms des consultants suédois qui ont perçu de l'argent de ..., et non de taxer Or, au vu de cette conclusion, la seconde partie de la demande de renseignements, consistant en un formulaire préétabli, devrait mentionner comme personnes objet du contrôle, le nom des différents consultants, le but fiscal étant de taxer ces consultants notamment sur les revenus perçus de ..., voire d'opérer un contrôle fiscal plus général sur leurs avoirs en obtenant notamment des références bancaires précieuses pour ce faire.

Toutefois, dans la mesure où la Suède présupposerait que ces consultants existent mais n'en n'aurait pas la preuve formelle et encore moins les noms, la demande litigieuse ne remplirait pas le prescrit de l'article 26 qui exigerait de mentionner les personnes objet du contrôle. Or, comme la Suède ne détiendrait pas ces noms, aucune demande d'échange de renseignements ne pourrait aboutir dans cette situation, ce qui expliquerait qu'en l'espèce, la Suède ferait mine de vouloir taxer la société malaisienne ... en Suède pour l'impôt 2010 en espérant par ce biais obtenir les différentes informations reprises dans la demande transmise par le Grand-Duché de Luxembourg à la banque de telle manière à ce qu'elle puisse poursuivre son but collatéral, à savoir connaître le nom des consultants, leurs avoirs et références bancaires.

Si la deuxième partie de la demande présenterait certes toutes les formes qui pourraient laisser supposer le respect des conditions de l'article 26, la société ... estime toutefois qu'elle ne correspondrait pas à l'objectif poursuivi par l'administration suédoise tel que décrit dans le descriptif constituant la première partie de la demande.

Dès lors, ... estime que dans la mesure où l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ne serait pas ... mais bien les consultants dont la Suède ignore les noms, la demande de fournir des renseignements émise par le gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg et objet du présent recours devrait être annulée purement et simplement pour relayer en fait une demande suédoise consistant *de facto* en une pêche aux renseignements prohibée.

La partie étatique, de son côté, affirme qu'il résulterait de l'analyse de la décision entreprise qu'elle serait régulière tant en sa forme que quant au fond, et qu'elle aurait été valablement prise dans le respect de la loi du 16 juillet 2011 portant approbation du Protocole et de l'échange de lettres y relatif du 7 septembre 2010 qui modifie la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune.

La partie étatique se réfère ensuite à la loi précitée du 16 juillet 2011, laquelle renverrait en son article 2 à la procédure instituée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande ainsi qu'à l'interprétation de l'échange de lettres à effectuer non seulement à la lumière des documents parlementaires du projet de loi n° 6072, mais également sur base des commentaires relatifs aux paragraphes 1 de l'article 26 du Modèle de Convention fiscale et 5 de l'article 5 du modèle d'accord d'échange de renseignements publiés par l'OCDE, lesquels reflèteraient les lignes directrices du standard de l'OCDE à appliquer en matière d'échange de renseignements sur demande entre administrations fiscales.

Elle souligne que l'échange de lettres énumérerait les informations que la Suède en sa qualité d'Etat requérant devrait impérativement fournir à l'Etat requis pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, informations qui auraient en l'espèce toutes été fournies, de sorte que la demande de renseignements remplirait toutes les conditions prescrites. C'est ainsi qu'en particulier la demande contiendrait l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, à savoir l'identité de la société ... ; elle contiendrait encore toutes les indications nécessaires concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis. A cet égard, le délégué du gouvernement affirme que les cinq questions contenues dans la décision directoriale entreprise correspondraient à cette deuxième condition, et correspondraient d'ailleurs aussi aux questions types généralement formulées en matière de données bancaires et figurant telles quelles dans les formulaires standardisés et élaborés par les services de l'OCDE et de l'Union Européenne pour faciliter aux Etats Membres la pratique quotidienne de l'échange de renseignements en matière administrative.

Par ailleurs, elle relève que le fait que la société ... ne comprenne pas la teneur ni les raisons exactes des questions formulées par les autorités suédoises n'empêcherait pas que ces questions soient conformes aux conditions de l'échange de lettres signé entre le Luxembourg et la Suède, tout en estimant pour sa part que le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés serait clairement exposé dans la décision directoriale entreprise, et que les informations précises et autres explications fournies par les autorités fiscales suédoises prouveraient que celles-ci ont des raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont tenus dans l'Etat requis ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence de l'Etat requis.

Enfin, elle souligne que l'autorité compétente suédoise aurait fourni à l'autorité compétente luxembourgeoise une déclaration précisant qu'elle a utilisé pour obtenir les renseignements tous les moyens disponibles sur son propre terrain, de sorte qu'il serait établi que l'autorité compétente suédoise aurait rempli toutes les conditions prévues par l'échange de lettres du 7 septembre 2010 et ainsi démontré la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Par rapport au mémoire supplémentaire déposé par la société ..., l'Etat maintient ses développements résumés ci-avant, tout en soulignant que la demande contiendrait l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, à savoir l'identité de la société ... , de son bénéficiaire économique et de tous les autres sociétés de la structure du groupe ... que le bénéficiaire économique aurait mise en place pour dissimuler au fisc suédois les revenus et bénéfices réalisés sur le marché des télécommunications suédois, ce contexte ayant été expressément précisé par l'autorité compétente suédoise. De même, l'Etat maintient que la demande contiendrait toutes les indications nécessaires concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis, les questions contenues dans la décision directoriale entreprise correspondant d'ailleurs à cette condition, tout comme elles correspondraient encore aux questions-types généralement formulées en matière de données bancaires et figurant telles quelles dans les formulaires standardisés et élaborés par les services de l'OCDE et de l'Union Européenne pour faciliter aux Etats Membres la pratique quotidienne de l'échange de renseignements en matière administrative.

La partie étatique estime encore que contrairement à l'argumentation de la demanderesse, le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés serait clairement exposé dans la demande suédoise, à savoir la détermination de l'impôt sur le revenu de l'année 2010 qui engloberait nécessairement la détermination et la prise en considération des paiements effectués par ... à des consultants et toutes autres personnes en relation avec elle, de même que les paiements encaissés par les travaux effectués par les consultants auprès des clients du groupe ..., le contrôle couvrant par ailleurs la période du 01/01/2003 au 31/12/2010, de sorte que les informations bancaires sollicitées concernent la période du 01/01/2010 au 31/12/2010, le tout étant demandé dans le but de connaître les revenus et bénéfices réels de la société ... et d'établir l'impôt sur les collectivités pour la période litigieuse afférente.

En ce qui concerne, dans ce contexte, la critique de la demanderesse selon laquelle la personne faisant objet du contrôle suédois et l'objectif dudit contrôle ne seraient pas suffisamment identifiés sinon précisés, la partie étatique fait valoir qu'il résulterait de la manière dont la demande suédoise est formulée que le contrôle litigieux aurait pour objet exclusif la situation fiscale du bénéficiaire de la société ... à travers la structure de société mise en place par ses soins, et qu'afin de pouvoir déterminer les revenus réels de celui-ci, il serait indispensable de discerner les flux financiers des différents comptes bancaires afin de pouvoir déterminer les recettes encaissées et les dépenses effectuées pour les différentes prestations effectuées par le bénéficiaire économique et ses consultants pour ses clients divers : dès lors, l'objet de la demande de renseignements suédoise n'aurait pas pour objet de trouver les noms des différents consultants et de leurs honoraires respectifs alors qu'elle ne contient pas de question concernant le détail des paiements d'éventuels honoraires à des consultants ou l'établissement d'une liste des bénéficiaires des divers paiements faits par la société Par conséquent, la demande d'injonction entreprise n'aurait pas pour objet et ne pourrait en aucun cas avoir pour objet des informations sur les consultants cocontractants de la société ..., et ce par application du paragraphe 3 de l'article 26 du Protocole modifiant la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune.

L'Etat soutient de même que l'autorité compétente suédoise aurait rempli la condition concernant l'indication du nom et l'adresse de toute personne dont il y aurait lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés, de sorte qu'il serait clairement établi que l'autorité compétente suédoise aurait rempli toutes les conditions prévues par l'échange de lettres du 7 septembre 2010 et ainsi démontré la pertinence vraisemblable des renseignements demandés tel que requis par le standard OCDE.

Enfin, le délégué du gouvernement souligne encore le rôle restreint dévolu en l'espèce au tribunal administratif, siégeant en tant que juge de l'annulation, à qui il n'appartiendrait d'apprécier le bien-fondé des motifs à la base de la demande de l'autorité étrangère.

En ce qui concerne le moyen de la demanderesse, consistant, en substance, à contester la pertinence des renseignements demandés, il convient de prime abord de constater que les dispositions applicables au fond, à savoir l'article 26, tel que modifié, de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, reposent intégralement sur l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après « le Modèle de convention »), de sorte qu'il convient, à l'instar des explications de la partie étatique, de se fonder pour son interprétation,

notamment sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale.

Il convient ensuite de relever que d'une manière générale, l'échange de renseignements est obligatoire, vu le temps présent utilisé à la première phrase de l'article 26¹, l'article 26 prévoyant par ailleurs un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale. Cependant, il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements », c'est-à-dire de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou contrôle en cours, respectivement d'émettre des demandes de renseignement de nature spéculative qui n'apparaissent pas avoir de liens apparents avec une enquête ou des investigations en cours², ou encore de demander de manière erratique, fortuite, des renseignements relatifs à des comptes bancaires détenus par leurs nationaux dans un Etat requis³.

L'équilibre entre ces deux considérations concurrentes doit être recherché dans la norme dite de la « pertinence vraisemblable », l'article 26 du Modèle de convention prévoyant à cette fin qu'un pays requérant doit prendre en compte les éléments d'information recensés dans l'aide-mémoire établi à cette fin par l'OCDE⁴. Lorsqu'un pays ne fournit pas les renseignements importants énoncés dans cet aide-mémoire, une autorité compétente requise peut être amenée à croire que le pays requérant est en fait en train d'aller « à la pêche aux renseignements ».

Il est encore admis, qu'au titre de cette « pertinence vraisemblable », une demande de renseignements peut porter notamment sur tout ou partie des points suivants⁵ :

- le domicile fiscal d'un individu ou d'une entreprise ;
- le statut fiscal d'une personne morale ;
- la nature du revenu dans le pays de résidence ;
- le revenu et les charges figurant sur une déclaration d'impôt ;
- les comptes d'une entreprise (par exemple, pour déterminer le montant de commissions versées à une entreprise d'un autre État) ;
- les documents constitutifs d'une entité et les documents relatifs aux changements ultérieurs d'actionnaires ou d'associés ;
- le nom et l'adresse de l'entité au moment de sa constitution et tous les changements ultérieurs de noms et d'adresses ;
- le nombre d'entités résidant à la même adresse que l'entité requise ;
- les noms et adresses des administrateurs, directeurs et autres salariés d'une entreprise pour les années pertinentes, les preuves (contrats et relevés bancaires) de

¹ Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p.13, n° 31.

² Rapport d'examen par les pairs - phase I : Cadre légal et réglementaire - Belgique, OCDE 2011, p.54.

³ « *to request information randomly on bank accounts held by its residents in banks located in the other State* », voir Projet de loi n° 6072, Commentaire des articles, p.27.

⁴ Aide-mémoire figurant dans le Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.3-4.

⁵ Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p.10, n° 26.

- leur rémunération, les cotisations de sécurité sociale et les renseignements relatifs à leurs fonctions dans toute autre entité ;
- les relevés bancaires ;
- les documents comptables et les états financiers ;
- copies des factures, contrats commerciaux, etc. ;
- le prix payé pour certains biens dans le cadre d'une transaction entre entreprises indépendantes dans les deux États ;
- les renseignements concernant une situation dite triangulaire lorsque, dans le cadre de transactions entre deux entreprises, chacune située sur le territoire d'une partie contractante, on trouve l'entreprise d'un pays tiers C (avec lequel ni A ni B n'ont d'instrument relatif à l'échange de renseignements). Les États A et B peuvent échanger des renseignements concernant des transactions avec l'entreprise dans l'État C afin d'assurer une correcte imposition de leurs entreprises résidentes ;
- les prix en général nécessaires pour vérifier les prix facturés par leurs contribuables même en l'absence de rapports commerciaux entre ces derniers.

En ce qui concerne le cadre plus particulier de l'échange de lettres y relatif des 6 et 7 septembre 2010, modifiant la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, il y a été expressément convenu que l'autorité compétente de l'Etat requérant fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis lorsqu'elle soumet une demande de renseignements concernant les cas visés au paragraphe 5 de l'article 26 de la Convention, et ce afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés :

- (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;
- (b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;
- (c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés ;
- (d) les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans l'Etat requis ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence de l'Etat requis ;
- (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés ;
- (f) une déclaration précisant que l'Etat requérant a utilisé pour obtenir les renseignements tous les moyens disponibles sur son propre territoire, hormis ceux qui susciteraient des difficultés disproportionnées.

Une autorité compétente requise, quant à elle, vérifie ensuite si la demande est valable et complète ; en d'autres termes, elle doit confirmer que⁶ :

- la demande satisfait aux conditions énoncées dans la disposition applicable en matière d'échange de renseignements ;
- elle a été signée par l'autorité compétente et comprend toutes les informations nécessaires pour la traiter ;

⁶ Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.5, n° 11.

- les renseignements demandés sont tels qu'ils peuvent être fournis eu égard à l'instrument juridique sur lequel repose la demande et aux lois pertinentes de la partie requise ;
- suffisamment de renseignements ont été fournis pour identifier le contribuable ; enfin,
- suffisamment d'informations ont été données pour comprendre la demande.

Lorsqu'elle vérifie si la demande est valable et complète, l'autorité compétente requise examine également s'il y a des motifs de refuser la demande, notamment, comme indiqué ci-avant, lorsque le pays requérant ne fournit pas les renseignements importants énoncés dans l'aide-mémoire, un tel défaut étant susceptible de donner à penser que le pays requérant est en fait en train d'aller « à la pêche aux renseignements ».

En ce qui concerne le rôle du tribunal, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, d'une part, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, de seconde part, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, de troisième part, du critère s'imposant tant au directeur de l'administration des Contributions directes qu'au juge administratif, à savoir celui de « pertinence vraisemblable ». En ce qui concerne ce dernier critère, il y a lieu de relever que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente espèce, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent⁷ être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant.

Aussi, le juge administratif, pour ce faire, vérifiera, d'une part, si les documents et informations requis ont bien été fournis par l'Etat requérant, et, d'autre part, si le contexte décrit par l'Etat requérant apparaît comme justifiant les renseignements demandés, ou, pour reprendre les termes de la Convention, si ceux-ci paraissent être vraisemblablement pertinents.

Force est en l'espèce de constater que la société ... ne conteste pas le fait que la demande, prise en sa seconde partie, à savoir le formulaire préétabli, soit formellement complète, en ce sens qu'elle contient toutes les informations requises ; en revanche, elle estime que la juxtaposition de la première partie, à savoir l'exposé du cas, à côté du formulaire préétabli, exposerait des incohérences et contradictions qui révéleraient que le but poursuivi par les autorités suédoises serait en fait un autre que celui formellement indiqué dans la seconde partie.

En l'espèce, il convient en effet de constater que la demande émanant de l'autorité requérante suédoise, demande formulée sous la forme d'un formulaire préétabli et standardisé envoyé par voie électronique, complété d'un descriptif du contexte du cas (« *statement of the case* »), fournit formellement toutes les informations telles qu'exigées par l'échange de lettres

⁷ La Convention conjointe OCDE/Conseil de l'Europe utilise également le critère de renseignements « *qui paraîtront pertinents* ».

y relatif des 6 et 7 septembre 2010, modifiant la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, en indiquant en particulier le contexte précis de la demande de renseignements, le fait que les autorités suédoises respecteront la condition de réciprocité et que les autorités suédoises ont épuisées toutes les voies internes possibles afin d'obtenir les informations sollicitées. A cet égard, le tribunal relève encore que l'autorité requérante a explicitement indiqué que le contribuable faisant l'objet du contrôle - qu'il s'agisse de ... ou de son bénéficiaire économique, résident suédois, ... étant en fait une société « dormante », c'est-à-dire sans activité réelle - n'a pas coopéré avec les autorités fiscales (« *concealed facts, transactions, income, products, and other items that decrease the amount of taxes to be paid* »), qu'il a commis « *anomalies in the accounting, irregularities with invoices* » et qu'il est « *involved in tax evasion* ».

Le tribunal constate encore que l'entité faisant l'objet de la demande de renseignements, à savoir la société ..., y est explicitement renseignée ; à cet égard, il échet de souligner que contrairement à ce que sous-entend la demanderesse, la demande de renseignements ne doit pas se limiter à une entité susceptible elle-même d'être imposée dans le pays requérant. En effet, l'échange de renseignements n'est pas limité aux seules informations concernant les affaires des résidents des parties contractantes, le Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements⁸ - expliquant à cet égard que « *Il arrive fréquemment que l'administration fiscale de l'une des parties contractantes recherche des renseignements relatifs à des activités menées dans l'autre partie contractante par le résident d'un pays tiers pour vérifier l'assujettissement à l'impôt de ce dernier en tant que non- résident. Il existe cependant des situations dans lesquelles on peut imaginer qu'une partie contractante recherche des renseignements concernant le résident d'un pays tiers qui n'est assujetti à l'impôt dans aucune des parties contractantes, par exemple, lorsque ces informations ont trait à l'imposition d'un tiers contribuable ou résident de la partie requérante* ».

De même, comme relevé à juste titre par la partie étatique, la demande suédoise indique encore avec précision le nom du titulaire du compte, les numéros des divers comptes bancaires de la demanderesse ainsi que le nom de la banque où ces comptes ont été ouverts, tout comme elle précise la période du contrôle effectué en Suède ainsi que la période des informations bancaires sollicitées, cette dernière période ne couvrant que l'année 2010. De même, la demande comporte encore l'indication du nom et l'adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés.

Enfin, il résulte encore de la demande que les personnes faisant l'objet d'une enquête fiscale en Suède sont la société ... et son bénéficiaire économique, résident suédois, ce dernier ayant d'ailleurs fait l'objet en juin 2011 d'une perquisition de la police suédoise.

Il convient dès lors de constater que les informations figurant en l'espèce dans la demande correspondent aux informations devant figurer dans une telle demande afin que les renseignements sollicités puissent être considérés comme respectant le critère de la « pertinence vraisemblable ».

⁸ P.11, n° 28

Enfin, factuellement, le tribunal est encore amené à constater que les renseignements plus particulièrement critiqués par la demanderesse s'inscrivent concrètement dans le contexte mis en avant par l'autorité requérante suédoise. S'il est vrai que le contexte tel qu'énoncé par le directeur dans sa décision - à savoir le fait que l'administration fiscale suédoise souhaite identifier les flux financiers de divers comptes bancaires afin de déterminer l'impôt réduit - pêche par sa concision, et ne permet pas d'appréhender les circonstances réelles de la demande de renseignements suédoise, ce défaut de motivation a cependant été redressé par la communication en cours d'instance du dossier de demande complet et par la possibilité accordée à la demanderesse de déposer un mémoire complémentaire en cours d'instance.

Or, en ce qui concerne la demande des autorités suédoises, le tribunal ne saurait suivre le raisonnement de la partie demanderesse consistant à considérer artificiellement la demande comme articulée en deux parties autonomes - le descriptif du cas et le formulaire préétabli - qui devraient se confirmer réciproquement, en comprenant à l'identique les mêmes éléments. Bien au contraire, la demande est à considérer en sa globalité comme formant un tout, dont les différents éléments se complètent et se précisent, le « *statement of the case* » en particulier devant être considéré comme précisant le formulaire préétabli, ce qui résulte d'ailleurs expressément dudit formulaire, lequel renvoie en effet, page 5, sous « *any other information* » ainsi que page 6, sous B 3-5), « *General case description* », à l'annexe, à savoir au « *statement of the case* ». Il convient encore de relever que le « *statement of the case* » s'inscrit directement dans l'obligation faite à l'Etat requérant de fournir à l'Etat requis les faits pertinents afin que celui-ci soit au fait des besoins de l'Etat requérant, et notamment les « *informations de référence pertinentes, notamment l'objet fiscal de la demande de renseignements, l'origine de l'enquête, les motifs de la demande et les raisons de penser que les renseignements demandés sont détenus sur le territoire de la partie requise* »⁹.

Il en résulte que le « *statement of the case* » peut, de par sa nature informative, fournir des précisions et relater des éléments allant au-delà des renseignements précis sollicités, puisqu'il a pour but d'exposer à l'Etat requis le contexte général de la demande, mais non de déterminer définitivement l'objet de la demande. Aussi, d'éventuelles différences entre le contexte de la demande et les éléments effectivement demandés ne sont pas de nature à énerver *ipso facto* la pertinence de ces renseignements demandés et de disqualifier l'Etat requérant comme allant à la « *pêche aux renseignements* ».

Par ailleurs, il ne saurait être soutenu que solliciter l'identité du titulaire actuel de comptes déterminés constituerait une demande formulée de manière trop large, et ce d'autant plus qu'une telle information est nécessaire pour identifier les flux financiers de ces comptes. Il en est de même de l'identité des personnes autorisées à effectuer des opérations sur ces comptes bancaires, une telle information permettant le cas échéant de vérifier la justification de ces paiements ; enfin, en ce qui concerne la demande relative aux soldes d'ouverture et de clôture des comptes pour la période concernée ainsi que les intérêts payés pour ces comptes pour la période concernée, de tels chiffres, permettent, par comparaison des différents éléments et, le cas échéant, par soustraction des intérêts perçus, de déterminer l'importance des flux financiers de ces comptes et partant, comme indiqué dans la demande, de déterminer le revenu commercial (« *business income* ») ainsi que l'impôt sur les collectivités afférent

⁹ Aide-mémoire récapitulant les éléments dans une demande, Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.3, n° 5.

(« *corporate tax* ») de l'année 2010, qui englobe nécessairement la détermination et la prise en considération des paiements effectués par la société ... à des consultants et toutes autres personnes en relation avec elle, de même que les paiements encaissés par les travaux effectués par les consultants auprès des clients du groupe ..., étant rappelé, que la société ..., toute société « dormante » qu'elle est, a toutefois perçu de 2003 à 2010 7 millions de livres sterling.

Il n'apparaît dès lors pas que la demande de renseignements ait été formulée de manière hasardeuse, spéculative, mais il appert au contraire du contexte tel que relaté par les autorités suédoises que les renseignements demandés présentent *prima facie* un lien direct avec une enquête ou contrôle en cours, à savoir celle visant la société ... et son bénéficiaire économique suédois, de sorte qu'ils peuvent être considérés comme vraisemblablement pertinents pour l'administration suédoise requérante.

Il s'ensuit que le moyen subsidiaire de la demanderesse consistant à contester la pertinence des renseignements demandés est non fondé *de jure* et *de facto*.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,

reçoit le recours en annulation en la forme,

vidant le jugement du 6 février 2012, n° 29592,

au fond déclare le recours non justifié et en déboute,

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique extraordinaire du 20 mars 2012 par :

Marc Sünner, vice-président,

Claude Fellens, premier juge,

Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier Arny Schmit.

s. Schmit

s. Sünner